

На правах рукописи

КОЛИБАБА ОКСАНА ВЛАДИМИРОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ И ДОХОДОВ В
НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ
(на материалах средних специальных учебных заведений
потребительской кооперации)**

Специальность: 08 00 12

"Бухгалтерский учет, статистика"

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

МОСКВА - 2002

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета Московского университета потребительской кооперации.

Научный руководитель – кандидат экономических наук, доцент
Крятова Людмила Александровна

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор Новиченко Петр Парамонович
кандидат экономических наук, профессор Юдина Любовь Николаевна

Ведущая организация:

Московский государственный университет коммерции

Защита диссертации состоится «18» июня 2002 г. в «12» часов на заседании диссертационного совета К 153.002.01 Московского университета потребительской кооперации по адресу: 141000, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12, зал заседаний Ученого Совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московского университета потребительской кооперации.

Автореферат разослан « » мая 2002 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета К 513.002.01,

кандидат экономических наук,

доцент

Поленова С.Н.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. Образование с давних пор относится к одной из важных сфер человеческой жизнедеятельности, обеспечивающей социальный прогресс. Высокий уровень образования граждан способствует качественному и интенсивному развитию государства и нации.

Переход экономики страны к рыночным отношениям затронул и сферу образования. На деятельность образовательных учреждений негативное воздействие стали оказывать такие факторы, как социальная и экономическая нестабильность в обществе, а также неполнота нормативно - правовой базы в области образования.

Общие тенденции развития российского общества и экономики не могли не сказаться на развитии потребительской кооперации в целом и системы кооперативного образования в частности. Порядок финансирования кооперативного образования всегда отличался от государственного тем, что источником финансирования кооперативных образовательных учреждений являлись собственные средства организаций потребительской кооперации, а не бюджетные. В настоящее время доля этого источника в финансировании образовательных учреждений резко снизилась, уступив место поступлениям средств от физических и юридических лиц по договорам за обучение.

Сложившаяся практика позволяет сделать вывод о необходимости перехода кооперативных образовательных учреждений на самофинансирование за счет средств, получаемых от оказания образовательных услуг.

Переход образовательных учреждений на самофинансирование обуславливает изменения в порядке расходования трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Учебные заведения заинтересованы в экономном расходовании своих ресурсов, своевременном выявлении и рациональном использовании внутренних резервов учреждения. Современная организация бухгалтерского учета расходов и доходов играет важную роль в решении

вопросов эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности образовательных учреждений.

Специфика деятельности учебных заведений системы потребительской кооперации обуславливает особенности организации бухгалтерского учета этих экономических субъектов. Если бюджетные образовательные учреждения финансируются в основном за счет средств федерального, регионального и местного бюджетов по утвержденной смете доходов и расходов, а негосударственные образовательные учреждения - за счет поступлений от физических и юридических лиц за обучение, то средние профессиональные учебные заведения потребительской кооперации финансируются из двух источников - за счет поступлений от физических и юридических лиц за обучение и за счет средств фонда подготовки кадров, создаваемого в потребительских обществах и их союзах с целью обучения пайщиков. Положения действующего законодательства не позволяют однозначно классифицировать деятельность негосударственных образовательных учреждений в сфере платного обучения как предпринимательскую или непредпринимательскую, что, в свою очередь, порождает проблемы отражения доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета.

Существующая организация бухгалтерского учета доходов и расходов в кооперативных образовательных учреждениях не в полной мере отвечает современным требованиям управления и внутреннего контроля и не позволяет формировать полную и достоверную информацию о деятельности учреждения. До настоящего времени отсутствует единая точка зрения на определение сущности поступлений за обучение, т. е. являются они целевыми поступлениями или доходом от обычного вида деятельности образовательного учреждения. Поэтому методика учета доходов в негосударственных, тем более в кооперативных образовательных учреждениях еще недостаточно разработана и экономически обоснована. Имеются недостатки в организации и документальном оформлении учета расчетов с физическими и юридическими лицами за обучение; не налажен отдельный учет доходов и расходов от

различных видов деятельности образовательного учреждения; не определены метод учета затрат, объекты калькуляции, калькуляционная единица и калькуляционный период, и в связи с этим не составляются нормативные (плановые) и отчетные калькуляции себестоимости образовательных услуг; отсутствует системный подход в классификации затрат по статьям калькуляции. Сложившаяся ситуация ослабляет контроль расходов средних профессиональных учебных заведений потребительской кооперации и не позволяет внутренним пользователям получать полезную информацию, необходимую для осуществления оперативного и стратегического управления образовательным учреждением.

Причина такого состояния бухгалтерского учета, на наш взгляд, заключается в недостаточной разработке теоретических и методических вопросов учета доходов и расходов в учебных заведениях, как в нормативных актах, так и в специальных литературных источниках.

Работы отечественных и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского учета посвящены в основном предприятиям материального производства. В них практически не исследуются вопросы бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях.

Особенности бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, в том числе, в образовательных учреждениях, рассмотрены в работах Бровкиной Н., Бахмариной Е., Гамольского П.Ю., Евстигнеевой Т.А., Земляченко С.В., Зотовой А.И., Кондрашиной В.В., Макальской М.Л., Пирожковой Н.А., Попова Е.Н., Слабинского В.Т., Токарева И.Н. и др. Несмотря на практическую значимость для образовательных учреждений указанных работ, ощущается недостаточность этих разработок и появляется необходимость проведения дальнейших теоретических и практических исследований проблем бухгалтерского учета расходов и доходов в негосударственных образовательных учреждениях.

Теоретические и практические вопросы организации бухгалтерского учета расходов и доходов средних профессиональных учебных заведений потребительской кооперации в условиях рыночной экономики до настоящего времени не исследовались. Организация учета расходов и доходов в указанных образовательных учреждениях требует научного исследования и обоснования, что подчеркивает актуальность выбранной темы диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики бухгалтерского учета доходов и расходов и калькулирования себестоимости образовательных услуг в средних профессиональных учебных заведениях потребительской кооперации.

В соответствии с поставленной целью в диссертационной работе решались следующие задачи:

- проанализировать особенности финансово-хозяйственной деятельности средних профессиональных учебных заведений потребительской кооперации и определить их влияние на организацию бухгалтерского учета расходов и доходов в этих учебных заведениях;

- обосновать предложения по совершенствованию классификации расходов и доходов кооперативных средних профессиональных учебных заведений;

- провести сравнительную характеристику применяемых методов учета доходов от реализации образовательных услуг в государственных и негосударственных учебных заведениях для обоснования использования конкретного метода в кооперативных средних профессиональных учебных заведениях;

- дать критическую оценку существующей организации бухгалтерского учета расходов и доходов в средних профессиональных учебных заведениях с позиций современных требований управления и определить направления ее совершенствования;

- исследовать возможности использования образовательными учреждениями методов учета затрат и способов калькулирования

себестоимости продукции (работ, услуг), применяемых в отраслях материального производства;

- выявить особенности учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг, обосновать порядок распределения косвенных затрат между объектами калькулирования и разработать рекомендации по совершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг.

Область исследования. Исследование проведено в рамках п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08 00 12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования явились методика и практика бухгалтерского учета доходов и расходов в негосударственных образовательных учреждениях среднего профессионального образования; объектом исследования – средние профессиональные учебные заведения потребительской кооперации.

Методология и методы исследования. Методологической и теоретической основой исследования послужили нормативные акты по вопросам образовательной деятельности и бухгалтерского учета, труды отечественных ученых и исследователей в области экономики общественного сектора (Бадалина Б.В., Балашова Г.В., Ващенко А.Н., Глухова В.В., Дайновского А.Б., Жамина В.А., Жильцова Е.Н., Рябушкина Б.С., Токаева Н.Х., Швецовой Г.В., Щетинина В.П., Хроменкова Н.А., Юрьевой Т.В. и др.), научные труды зарубежных и отечественных ученых по проблемам бухгалтерского учета и контроля (Аксененко А.Ф., Андерсон Х., Безруких П.С., Друри К., Ивашкевича В.Б., Кашаева А.Н., Керимова В.Э., Колдуэлл Д., Ламыкина И.А., Маргулиса А.Ш., Нидлз Б., Николаевой С.А., Новиченко П.П., Паля В.Ф., Пизенгольца М.З., Сидельниковой Л.Б., Хозяевой С.Г., Чумаченко Н.Г., Шеремета А.Д., Яруговой А. и др.), рекомендации практических семинаров по исследуемой проблеме, материалы периодической

печати, результаты обследований образовательных учреждений, проведенных автором.

В ходе исследования использовались различные методы научного познания: выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение, анализ и обобщение, систематизация теоретического и практического материала, системный и комплексный подходы.

Научная новизна диссертационной работы состоит в комплексном исследовании методических и практических аспектов бухгалтерского учета доходов и расходов в средних профессиональных учебных заведениях потребительской кооперации с учетом особенностей их функционирования в условиях рыночной экономики.

Научную новизну содержат следующие положения диссертации:

- уточнена номенклатура статей затрат, используемая при формировании себестоимости и составлении калькуляции образовательных услуг;

- обоснована целесообразность и возможность применения позаказного метода учета затрат;

- разработана методика калькулирования себестоимости образовательных услуг и рекомендована к использованию форма отчетной калькуляции;

- разработаны методические рекомендации по бухгалтерскому учету расходов и доходов образовательных учреждений потребительской кооперации;

- доказана целесообразность признания поступлений, связанных с оказанием образовательных услуг, в качестве выручки от реализации этих услуг;

- рекомендованы к использованию формы бухгалтерских регистров для учета затрат и расчетов за обучение.

Практическая значимость работы заключается в том, что внедрение разработанных предложений по совершенствованию методики бухгалтерского учета расходов и доходов средних профессиональных учебных заведений потребительской кооперации, а также Методических рекомендаций по

бухгалтерскому учету доходов и расходов в кооперативных образовательных учреждениях позволит повысить достоверность учетной информации, оперативность учета, его контрольно-аналитические функции.

Практическая реализация сформулированных в работе выводов будет способствовать повышению эффективности деятельности данных учебных заведений.

Предложения и рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета расходов и доходов, разработанные для кооперативных средних профессиональных образовательных учреждений, могут быть использованы и другими образовательными учреждениями.

Апробация и реализация результатов исследования. Ряд предложений по совершенствованию бухгалтерского учета расходов и доходов средних профессиональных учебных заведений внедрен в практику отдельных образовательных учреждений (Московский кооперативный техникум Московского регионального союза потребительской кооперации, Острогожский техникум потребительской кооперации Воронежского облпотребсоюза, Новгородский учетно-коммерческий техникум облпотребсоюза и др.). По результатам исследования совместно с Управлением методологии бухгалтерского учета и отчетности Центросоюза РФ подготовлены «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов в образовательных учреждениях потребительской кооперации», которые рекомендованы Межвузовским ученым советом к практическому применению в образовательных учреждениях потребительской кооперации.

Основные положения, выводы и предложения по результатам исследования докладывались на научно-практических конференциях в Московском университете потребительской кооперации (2001 г., 2002 г.) Орловском государственном техническом университете (2001 г.).

Публикации. Основные положения, изложенные в диссертации, опубликованы в 6 работах общим объемом 8,15 п.л. (авторские - 8,15 п.л.).

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы исследования, раскрыта степень изученности проблемы, определены цели и задачи исследования, изложена научная новизна и практическая значимость выводов и рекомендаций.

В первой главе «Среднее профессиональное образование и особенности его организации в системе потребительской кооперации» рассмотрены состояние и перспективы развития среднего профессионального образования в системе потребительской кооперации, раскрыто значение бухгалтерского учета расходов и доходов кооперативных средних профессиональных образовательных учреждений и направления его совершенствования.

Во второй главе «Методы учета затрат и калькулирование себестоимости образовательных услуг» исследованы вопросы классификации затрат и обоснованы предложения по ее совершенствованию, определены объекты и методы учета затрат, объекты и способы калькулирования себестоимости образовательных услуг в средних образовательных учреждениях потребительской кооперации.

В третьей главе «Методика бухгалтерского учета доходов» исследованы вопросы квалификации платной образовательной деятельности в качестве предпринимательской для целей бухгалтерского учета, рассмотрены классификации доходов кооперативных образовательных учреждений, исследованы методы учета доходов, сформулированы предложения по решению проблем определения момента признания и отражения на счетах бухгалтерского учета доходов образовательных учреждений.

В заключении сформулированы выводы и предложения, вытекающие из результатов проведенного исследования.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Большинство средних профессиональных учебных заведений РФ являются государственными и муниципальными учреждениями и финансируются в основном за счет бюджетных средств. Наряду с ними в

России существуют негосударственные образовательные учреждения, к которым, в частности, относятся образовательные учреждения системы потребительской кооперации РФ.

До перехода кооперативных образовательных учреждений на режим самофинансирования они финансировались строго по смете и контролировались ревизионными комиссиями учредителя. В настоящее время учебные заведения самостоятельно зарабатывают средства на организацию и осуществление образовательного процесса, а также на свое содержание и обеспечение. Таким образом, в условиях рыночных отношений к их деятельности в полной мере применимы понятия "доходы", "расходы", "прибыль".

В условиях рыночной экономики учет затрат на оказание образовательных услуг является одним из важнейших инструментов управления учебным заведением. Управленческий персонал образовательного учреждения должен иметь четкое представление об окупаемости различных видов оказываемых образовательных услуг (по специальностям, формам и срокам обучения), эффективности принимаемых решений и их влиянии на финансовые результаты работы учреждения.

Большое значение для правильной организации учета затрат, возникающих в процессе оказания образовательных услуг, имеет их научно обоснованная классификация. В работе подробно исследованы вопросы классификации затрат образовательных учреждений, являющейся основой для организации финансового и управленческого учета. Особое внимание уделено классификации затрат по экономическому содержанию (элементам и статьям затрат).

Группировку затрат образовательных учреждений необходимо осуществлять по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- прочие затраты.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ (6/01), начиная с 1 января 2001 года, начисление амортизации по основным средствам некоммерческих организаций не предусмотрено. В связи с этим для образовательных учреждений выделение такого элемента как «амортизация» в группировке затрат по экономическому содержанию нецелесообразно. Нам представляется, что отсутствие такого элемента как амортизация приводит к необоснованному занижению себестоимости оказываемых услуг образовательными учреждениями, поскольку в соответствии со ст. 11 Федерального закона "О бухгалтерском учете" организации независимо от организационно-правовой формы имеют право начислять амортизацию основных средств и нематериальных активов независимо от результатов хозяйственной деятельности в отчетном периоде.

Исследование действующей номенклатуры статей затрат на оказание образовательных услуг кооперативных средних образовательных учреждений позволило автору диссертационной работы выявить следующие существенные недостатки: объединение в одной статье прямых и косвенных и (или) основных и накладных затрат, необоснованное выделение в самостоятельные статьи отдельных видов накладных затрат.

Для организации аналитического учета автором предложена новая номенклатура статей затрат, состоящая из шести статей. В основу построения данной номенклатуры положено деление затрат по способу включения в себестоимость, т. е. на прямые и косвенные.

Данная постатейная группировка затрат образовательных учреждений предназначена для целей планирования, учета, контроля и анализа затрат, составления плановых и отчетных калькуляций. Предлагаемая номенклатура статей затрат, в отличие от всех предшествующих, позволяет каждому образовательному учреждению исчислять полную или неполную себестоимость образовательных услуг путем отнесения постоянных затрат на себестоимость оказанных услуг или на финансовые результаты деятельности учреждения в целом.

Исследование показало, что обучение в средних кооперативных образовательных учреждениях ведется по семнадцати специальностям. Наличие нескольких направлений специализации предполагает необходимость ведения учета затрат по курсам. Очная, заочная или очно-заочная формы обучения различаются по объему учебных часов и, следовательно, количеству трудозатрат. Поэтому целесообразно вести учет затрат по формам обучения. Наличие структурных подразделений (столовая, общежитие, медпункт, библиотека и др.) ведет к необходимости организации учета по местам возникновения затрат.

Требования рыночной экономики определяют необходимость совершенствования методики бухгалтерского учета затрат в образовательных учреждениях, что, в свою очередь, обуславливает обоснование целесообразности использования методов учета затрат и способов калькулирования затрат.

В диссертации исследованы возможности использования в образовательных учреждениях методов учета затрат, применяемых в сфере материального производства, а также различных способов калькулирования себестоимости обучения одного учащегося.

Исходя из теоретических предпосылок, в средних профессиональных учебных заведениях целесообразно применять позаказный метод учета затрат в сочетании с элементами нормативного метода.

Заказом в образовательном учреждении является курс, состоящий из учащихся соответствующих специальностей, сроков и форм обучения. Затраты образовательных учреждений на обучение распределяются между всеми курсами. В конце каждого учебного года калькулируется себестоимость обучения одного учащегося, в конце всего срока обучения – себестоимость обучения одного специалиста.

В условиях развития рыночных методов управления усиливается роль калькулирования себестоимости образовательных услуг. Правильное исчисление себестоимости образовательных услуг имеет большое значение не только для управления затратами, но и для установления цен на

образовательные услуги. В связи с этим особого внимания заслуживает вопрос совершенствования калькуляционной работы в образовательных учреждениях.

Объектом калькулирования по основной образовательной деятельности в образовательном учреждении среднего профессионального образования является себестоимость обучения учащихся (выпускников) различных специальностей, форм и сроков обучения. Калькуляционным периодом могут являться полугодие, учебный год и полный срок обучения.

Проведенное исследование позволило автору диссертации выявить проблемы распределения затрат, которые связаны с выбором базы для распределения косвенных расходов при ведении образовательным учреждением нескольких видов деятельности и при наличии нескольких объектов калькулирования себестоимости образовательных услуг. Предложено при наличии нескольких видов деятельности косвенные расходы учебных заведений распределять пропорционально удельным весам доходов по конкретным видам деятельности в общей сумме доходов за отчетный период или пропорционально занимаемым площадям в случае сдачи в аренду свободных помещений.

Распределение косвенных расходов между различными формами обучения или специальностями обучения должно осуществляться пропорционально прямым трудозатратам, количеству учащихся (выпускников) на курсе или пропорционально количеству аудиторных часов согласно учебному плану и (или) фактически затраченному времени на обучение.

Автором разработана и предложена форма калькуляции себестоимости обучения, которая позволяет сравнивать фактические и плановые показатели затрат, выявлять структурные изменения затрат.

В диссертации определены направления совершенствования синтетического и аналитического учета затрат. Применяемая на практике методика учета совокупных затрат на оказание образовательных услуг с использованием счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» не позволяет определить, к какому объекту калькулирования относятся затраты с тем, чтобы достоверно рассчитать его себестоимость. Достоверность

исчисления себестоимости обучения достигается при отказе от учета совокупных затрат на одном синтетическом счете и ведении отдельного учета затрат по курсам учащихся разных специальностей, сроков и форм обучения. По нашему мнению, синтетический учет затрат в образовательных учреждениях должен быть организован с использованием счетов 20 «Основное производство» – для учета прямых затрат на обеспечение образовательного процесса в разрезе специальностей, форм и сроков обучения, 25 «Общепроизводственные расходы» - для учета косвенных учебных затрат (заработная плата учебно-вспомогательного персонала, расходы на ремонт учебных помещений и лабораторного оборудования, расходы цикловых комиссий и т. п.), 26 «Общехозяйственные расходы» – для учета прочих косвенных затрат общехозяйственного назначения.

Кроме того, в исследовании предложено использовать разработанную нами форму регистра «Сводный отчет о затратах на оказание образовательных услуг», применение которого позволяет организовать учет затрат в разрезе объектов калькулирования, повышает оперативность учетной информации, используемой для управления учебным заведением.

Средние профессиональные учебные заведения системы потребительской кооперации осуществляют свою образовательную деятельность на платной основе с 1992 года. Доходы от реализации платных образовательных услуг поступают в образовательные учреждения среднего профессионального образования от физических и юридических лиц согласно договорам на оказание образовательных услуг.

Исследование практики бухгалтерского учета доходов в кооперативных учреждениях среднего профессионального образования показало, что порядок признания и отражения на счетах бухгалтерского учета доходов не одинаков и не отвечает современным требованиям контроля и анализа.

С целью научного обоснования вида деятельности, к которому относится платная образовательная деятельность, автором проведены анализ и сопоставление норм действующего законодательства – Федерального закона

"Об образовании" и Гражданского кодекса РФ, которые позволили сделать следующие выводы:

- платная образовательная деятельность учебных заведений является предпринимательской деятельностью;

- для целей бухгалтерского учета доходы от платной образовательной деятельности должны рассматриваться в качестве доходов от обычных видов деятельности независимо от направления использования прибыли.

По нашему мнению, отражение кооперативными учебными заведениями сальдо целевых поступлений в пассиве баланса в разделе «Капитал и резервы» не соответствует истинной сути хозяйственных операций, приведших к образованию этого сальдо. Остаток так называемых «целевых поступлений» на отчетную дату свидетельствует не о наличии капитала образовательного учреждения, а о сумме обязательств перед учащимися по оказанию образовательных услуг на отчетную дату. Таким образом, баланс образовательного учреждения, содержащий информацию о задолженности перед учащимися в разделе «Капитал и резервы», не дает достоверного представления о финансовом положении учебного заведения, не соответствует требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) и вводит в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

В связи с тем, что в Федеральном законе «Об образовании» не содержится определение термина «доход образовательного учреждения», автором было исследовано содержание других документов, которые имеют отношение к данному термину, в частности, Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России от 29 декабря 1997 г. В связи с вышеизложенным, по мнению автора диссертации, под «доходом учебного заведения» следует понимать выручку от реализации образовательных и других услуг, товаров, выполненных работ.

С целью достоверного отражения доходов образовательных учреждений в бухгалтерском учете и отчетности в диссертации рассмотрены вопросы их

классификации. Автором предложена следующая группировка доходов образовательных учреждений для целей бухгалтерского учета.

1. Выручка от реализации образовательных услуг
 - 1.1. Основное образование.
 - 1.2. Дополнительное образование.
2. Выручка от реализации услуг общественного питания.
3. Выручка от сдачи в наем комнат в общежитии.
4. Выручка от сдачи в аренду помещений.
5. Прочие доходы.
 - 5.1. Проценты к получению.
 - 5.2. Доходы от участия в других организациях.
 - 5.3. Прочие операционные доходы.
 - 5.4. Внереализационные доходы.
 - 5.5. Чрезвычайные доходы.

Разработанная классификация доходов учитывает характер доходов, систематичность их получения, взаимосвязь с основным видом деятельности учебного заведения.

В диссертации проведен анализ применения различных методов учета доходов образовательных учреждений. При этом было доказано, что метод начислений является наиболее приемлемым для кооперативных образовательных учреждений. При его использовании соблюдается принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности образовательного учреждения; достигается соответствие доходов и расходов; совпадает момент определения выручки от реализации в бухгалтерском и налоговом учете.

Особое внимание в диссертации уделено вопросу своевременности признания и отражения в учете доходов от оказания образовательных услуг. В силу своей специфики образовательная услуга оказывается постоянно. При этом возникает проблема определения момента признания дохода от оказания образовательных услуг - окончание месяца, квартала, полугодия, года или всего срока обучения (несколько лет). В настоящее время гражданско-правовые

документы и положения по бухгалтерскому учету не содержат определения момента реализации услуги.

В связи с тем, что средние профессиональные учебные заведения на основе учебных планов самостоятельно выбирают формы, порядок и периодичность промежуточной аттестации и текущего контроля успеваемости учащихся, то, на наш взгляд, бухгалтерской службе образовательного учреждения следует признавать выручку от реализации образовательных услуг поэтапно. При этом в качестве самостоятельного этапа следует рассматривать отчетный месяц или учебное полугодие. Продолжительность промежуточного этапа должна быть в обязательном порядке указана в учетной политике образовательного учреждения.

С решением проблемы признания выручки от реализации образовательных услуг по окончании очередного этапа возникает вопрос: на каком счете (учета целевых поступлений или учета доходов от обычных видов деятельности) следует учитывать выручку от оказания платных образовательных услуг.

Средства, поступившие в учебное заведение от физических и юридических лиц на основании заключенных договоров возмездного оказания услуг, являются не целевыми поступлениями, а выручкой за оказание образовательных услуг, которая должна учитываться на соответствующем субсчете к счету "Продажи". Целевыми поступлениями в образовательных учреждениях следует считать средства, поступившие от учредителей, гранты, бюджетное финансирование.

Учет расчетов за обучение зависит от условий заключенных договоров на обучение и выбранной учетной политики. В случае предварительной оплаты обучения в бухгалтерском учете кооперативного учебного заведения целесообразно предстоящие доходы от оказания образовательных услуг в начале учебного года отражать на счете 98 «Доходы будущих периодов» в размере годовой стоимости обучения. Задолженность учащихся за обучение подлежит учету на счете 62 «Расчеты с поставщиками и заказчиками». По окончании очередного этапа соответствующая ему доля доходов будущих

периодов должна быть признана выручкой от реализации образовательных услуг и отражена на счете 90 «Продажи», субсчет «Выручка». В случае ежемесячной оплаты для начисления доходов от оказания образовательных услуг целесообразно использовать счета 62 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» и 90 «Продажи», субсчет «Выручка», без применения счета 98 «Доходы будущих периодов».

Изучение практики учета расчетов с учащимися позволило автору установить отдельные недостатки в этой области учета. Для ведения аналитического учета расчетов за обучение нами рекомендован к использованию регистр «Карточка аналитического учета расчетов за обучение». По сравнению с применяемыми на практике регистр, разработанный в диссертации, более приемлем для бухгалтерского учета расчетов с физическими и юридическими лицами и определения выручки в образовательных учреждениях.

Не менее актуальной проблемой учета расходов и доходов образовательных учреждений является вопрос о технической стороне организации их синтетического и аналитического учета. Автором предложен позиционный порядок кодирования счетов аналитического учета выручки и себестоимости продаж:

$$\text{Кас} = X_1 X_2 X_3 X_4 X_5 X_6 X_7 X_8, X_9 X_{10},$$

где Кас – код бухгалтерского аналитического счета;

$X_1 X_2$ - предназначены для кодирования синтетического счета в соответствии с общепринятым Планом счетов;

X_3 - предназначен для кодирования субсчета синтетического счета в соответствии с общепринятым Планом счетов;

$X_4 - X_{10}$ - предназначены для ведения аналитического учета и используются учебными заведениями в зависимости от конкретных ситуаций.

Система синтетических и аналитических счетов по учету доходов и расходов в средних профессиональных учебных заведениях представлена в таблице 1.

Таблица 1

Система позиционного кодирования счетов аналитического учета доходов и расходов в средних профессиональных учебных заведениях

Позиции знаков в номере счета				
X ₁ X ₂	X ₃	X ₄	X ₅ X ₆	X ₇ X ₈
90	1, 2	1 – образовательная деятельность	01 - очная форма обучения; 02 - заочная форма обучения; 03 - вечерняя форма обучения; 04 - экстернат; 05 - дистанционное обучение	01 - Специальность "Бухгалтерский учет" 02 - Менеджмент 03 - Финансы 04 - Банковское дело 05 - Статистика 06 - Страховое дело 07 - Маркетинг 08 - Коммерция 09 - Экспертиза качества потребительских товаров 10 - Товароведение и т.д. ¹
90	1, 2	2 - реализация продукции пунктом общественного питания	01 - реализация готовых блюд 02 - реализация покупных товаров	00 - НДС (0 %) 10 - НДС (10 %) 20 - НДС (20 %) ²
90	1, 2	3 - реализация услуг общежитием	01 - сдача в наем койко-мест 02 - прокат бытовых приборов 03 - мелкий ремонт одежды и т.д.	
90	1, 2	4 - реализация дополнительных услуг библиотекой	01 - услуги читального зала 02 - ксерокопия	
90	1, 2	5 - доходы от сдачи имущества в аренду	по договорам	
90	1, 2	6 - торговая деятельность	по видам	00 - НДС (0 %) 10 - НДС (10 %) 20 - НДС (20 %)

¹ Знаки X₉ и X₁₀ целесообразно использовать для детализации курсов, групп или сроков обучения.

² Знаки X₉ и X₁₀ целесообразно использовать для отдельного учета налога с продаж: 05 - Налог с продаж; 00 - Без налога с продаж

Например, аналитический счет 9011010101 предназначен для учета выручки (90.1) от реализации образовательных услуг (1) по очной форме обучения (01) по специальности "Бухгалтерский учет" (01) на первом курсе (01).

Предлагаемый порядок организации аналитического учета доходов и расходов позволит каждому образовательному учреждению разработать рабочий план счетов с учетом конкретных условий деятельности.

Системный подход к изучению специфики деятельности исследуемых объектов дал возможность автору определить основные направления совершенствования методики бухгалтерского учета доходов и расходов в кооперативных образовательных учреждениях среднего профессионального образования.

Результаты этих разработок нашли свое отражение в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету доходов и расходов в кооперативных образовательных учреждениях». Рекомендации имеют практическое значение при постановке управленческого учета в учебных заведениях, установлении цен за обучение, контроле за работой структурных подразделений образовательных учреждений, проведении финансового анализа себестоимости образовательных услуг.

Апробация результатов диссертационной работы в отдельных кооперативных средних профессиональных образовательных учреждениях подтвердила их обоснованность, что позволяет рекомендовать основные положения по совершенствованию бухгалтерского учета расходов и доходов для использования в других кооперативных учебных заведениях среднего профессионального образования.

Внедрение в практику предложений по совершенствованию бухгалтерского учета доходов и расходов в средних профессиональных учебных заведениях потребительской кооперации будет способствовать повышению достоверности информации для принятия управленческих решений и выявлению внутренних резервов улучшения финансово-хозяйственной деятельности этих учреждений.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. Колибаба О.В. Бухгалтерский учет негосударственных образовательных учреждений. // Бухгалтерский вестник, 2001, № 8. – 0,5 п. л.

2. Колибаба О.В. Бухгалтерский учет негосударственных образовательных учреждений. // Бухгалтерский вестник, 2001, № 9. – 0,4 п. л.

3. Колибаба О.В. Учетная политика образовательного учреждения в 2002 году. // Бухучет и налогообложение на малых предприятиях, 2001, № 12. – 1,0 п. л.

4. Колибаба О.В. Бухгалтерский учет и налогообложение в негосударственных образовательных учреждениях. // Бухучет и налогообложение на малых предприятиях, 2001, № 12. – 0,8 п. л.

5. Колибаба О.В. Бухгалтерский учет доходов и расходов в негосударственных образовательных учреждениях. - М.: МУПК, 2001. - 5,25 п. л.

6. Колибаба О.В. Бухгалтерский учет доходов и расходов в негосударственных образовательных учреждениях. // Финансовый менеджмент, учет и контроль с использованием современных информационных технологий: Материалы Международной научно-практической конференции. – Орел: ОрелГТУ, 2001. - 0,2 п. л.